

我国税收核定制度的完善研究

陈慧梅

指导教师
李晓辉
助理教授

厦门大学

学校编码：10384

分类号_____密级_____

学 号：13020131150238

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

我国税收核定制度的完善研究

The Research on the Perfection of China's Taxation

Assessing Institution

陈慧梅

指导教师姓名： 李晓辉 助理教授

专 业 名 称： 法 律 硕 士

论文提交日期： 2016 年 3 月

论文答辩时间： 2016 年 月

学位授予日期： 2016 年 月

答辩委员会主席：_____

评 阅 人：_____

2016 年 3 月

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1.经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2.不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内 容 摘 要

税收核定制度是税务机关依据直接资料或者间接资料得以核定纳税人应纳税额的一种税额确定方式，其作为纳税申报的补充方式，与纳税申报共同组成了税额确定制度。但我国目前的税收征管体系尚不成熟完善，并未明确提出“税额确定”的概念，亦即没有对税额确定行为与税款征收行为予以明确的区分，据此，在理论方面，税收核定的概念仍存在一定的争议；在实践方面，税收核定缺乏独立性规定，而是用税款征收行为覆盖税收核定行为，并将税收核定的内容放置于税款征收中予以规定。因此，立足于完善我国的税收征管体系，本文尝试从理论与实践两个方面对我国的税收核定制度展开研究，分析其中存在的问题，并提出相应的完善建议。

在理论方面，本文基于税收债务关系理论，指出税收核定本质上是属于确定纳税人纳税义务具体内容的行政确认行为，其理应遵循行政执法的一般程序，也应具备具体行政行为的法律效力，所以税收核定与税款征收实为两类不同性质的行为，而且无疑将税收核定作为启动税款征收程序的前提更有利于提高税收的效率。在实践方面，本文结合具体案例，说明我国的税收核定制度在实践当中存在立法层次低、规范不明确以及纳税人的权利保障存在不足等诸多问题，针对这些问题，本文在结合前述理论分析的基础上，同时借鉴美国与日本的成功经验，尝试完善我国现行的“管、征、查三分离”的税收征管框架，并具体地通过修改《税收征收管理法》的相关规定来提升税收核定制度的法律层次、通过明确关于税收核定的权力主体、适用情形、适用原则、适用方法以及适用程序的规定来完善对税收核定的规范以及通过改善我国目前的税收行政复议制度来加强对纳税人权益的保障。

本文可能的创新之处主要有两点，其一，从制度分析以及字义解释两个角度厘清了税收核定与核定征收以及推定课税的关系，明确税收核定是属于税额确定的一种方式，并在此基础上为完善我国现行的“管、征、查三分离”的税收征管框架提供相关建议；其二，通过对《税收征收管理法》中所对应的关于税收核定的权力主体、适用情形、法律效力、适用程序以及争议救济等内容的法条提出具

体的修改意见来完善我国的税收核定制度。

关键词：税收核定；税额确定；推定课税

厦门大学博硕士

ABSTRACT

Taxation Assessing Institution is one of the modes of the Confirmation of Tax, which is based on the direct data or indirect data. The other one mode is the Tax Return Filing, and the Tax Return Filing is the main mode of the Confirmation of Tax. But our existing Taxation Institution has not been mature and perfect yet, so the definition of the Confirmation of Tax has not been recognized yet, and the Confirmation of Tax still belongs to the Tax Collection. As a result, in theory, there is a dispute about the definition of Taxation Assessing and in practice, there is no specific legislation for the Taxation Assessing. For the purpose of modifying our Taxation Institution, this thesis try to do the research on the Taxation Assessing both from the theory and practice, also try to find out its insufficient and then give some suggestions to perfect it.

In theory, this thesis is based on the theory of the relationship between tax debt, pointing out that Taxation Assessing basically belongs to the administrative affirmation, which determines the specific content of the taxpayers' tax liability. It should follow the general procedure of administrative enforcement and also have the legal effect of the specific administrative action. Therefore, Taxation Assessing and Tax Collection are actually two different types of conduct. It is more conducive to improving the efficiency of tax to consider Taxation Assessing as the premise of initiating Tax Collection procedures.

In practice, based on specific cases, this thesis will demonstrate many practical problems concerning Taxation Assessing, such as a low level of legislation, ambiguous specification and insufficient protection of the rights of taxpayers. For these problems, based on the aforementioned combination of theoretical analysis, at the same time learning from the United States and Japan's successful experience, this thesis try to modify our existing tax collection framework, "the separation of administration, collection and check", and in particular, to improve the legal level of

Taxation Assessing by modifying the relevant provisions of the Tax Administration Law, to improve Taxation Assessing specification by the definite stipulation of the subject of power, applicable situation, principle and applicable method and to improve our current tax administrative review Institution to enhance the protection of the interests of taxpayers .

The innovations in this thesis are: firstly, this thesis uses two ways to differentiate Taxation Assessing from other definitions and attempts to change the framework of the Tax Administration Law; secondly, this thesis try to complete and perfect the Taxation Assessing Institution both from the substantive legislation and the procedural legislation.

Key Words: Taxation Assessing; Confirmation of Tax; Presumptive Taxation

厦门大学博硕

目 录

引 言.....	1
第一章 税收核定制度的概述.....	3
第一节 税收核定的概念及其特征.....	3
一、税收核定的概念.....	3
二、税收核定的特征.....	5
第二节 税收核定的法律性质及法律效力.....	6
一、税收核定的法律性质.....	6
二、税收核定的法律效力.....	7
第二章 我国税收核定制度的现状及问题.....	9
第一节 我国税收核定制度的现状.....	9
一、我国税收核定制度的构成.....	9
二、我国税收核定制度的立法概况.....	10
三、我国税收核定制度的具体规范.....	10
第二节 我国税收核定制度存在的问题.....	12
一、我国税收核定制度宏观层面存在的问题.....	12
二、我国税收核定制度微观层面存在的问题.....	13
第三章 美国、日本的税收核定制度及其对我国的启示.....	19
第一节 日本的税收核定制度.....	19
一、日本税收核定制度的构成.....	19
二、日本税收核定制度的具体规定.....	19
第二节 美国的税收核定制度.....	21
一、美国税收核定的构成.....	21
二、美国税收核定的具体规定.....	22
第三节 美国与日本的税收核定制度对我国的启示.....	24
一、明确税收核定制度的法律地位.....	24

二、明确税收核定制度的适用原则.....	24
三、明确税收核定制度的适用情形.....	24
四、明确税收核定制度的适用程序.....	25
第四章 我国税收核定制度的完善建议.....	26
第一节 完善税收核定制度的立法.....	26
一、提升税收核定制度的法律层次.....	26
二、明确税收核定制度的独立性地位.....	27
第二节 完善对税收核定制度的具体规范.....	28
一、完善对税收核定制度的实体性规范.....	28
二、完善对税收核定制度的程序性规范.....	31
三、完善纳税人关于税收核定争议的权利救济.....	33
结论.....	36
参考文献.....	38

CONTENTS

Preface.....	1
Chapter 1 The Outline of the Taxation Assessing Institution.....	3
Subchapter 1 The Definition and Feature of Taxation Assessing.....	3
Section 1 The Definition of Taxation Assessing.....	3
Section 2 The Feature of Taxation Assessing.....	5
Subchapter 2 The Legal Nature and Legal Effect of Taxation Assessing	
.....	6
Section 1 The Legal Nature of Taxation Assessing.....	6
Section 2 The Legal Effect of Taxation Assessing.....	7
Chapter 2 The Current Situation and Problems of Taxation	
Assessing Institution.....	9
Subchapter 1 The Current Situation.....	9
Section 1 The Constitution of Taxation Assessing Institution.....	9
Section 2 The Legislation of Taxation Assessing Institution.....	10
Section 3 The Regulation of Taxation Assessing Institution.....	10
Subchapter 2 The Problems.....	12
Section 1 The macro issues.....	12
Section 2 The micro issues.....	13
Chapter 3 The Taxation Assessing Institution of United States and	
Japan.....	19
Subchapter 1 The Taxation Assessing Institution of Japan.....	19
Section 1 The Constitution of Taxation Assessing Institution.....	19
Section 2 The Regulation of Taxation Assessing Institution.....	19
Subchapter 2 The Taxation Assessing Institution of United States.....	21

Section1	The Constitution of Taxation Assessing Institution.....	21
Section2	The Regulation of Taxation Assessing Institution.....	22
Subchapter 3	The Successful Legislative Experiences of United States and Japan.....	24
Section 1	The Legal status of Taxation Assessing Institution.....	24
Section 2	The Principles of Taxation Assessing Institution.....	24
Section 3	The Applicable Conditions of Taxation Assessing Institution.....	24
Section 4	The Procedure of Taxation Assessing Institution.....	25
Chapter 4	Legislative Suggestions for Improvement.....	26
Subchapter 1	To Improve the Legislation of Taxation Assessing Institution	26
Section 1	To Enhance the Level of the Legislation.....	26
Section2	To Recognize the Independent Legal status of Taxation Assessing Institution.....	27
Subchapter 2	To Perfect the Regulation of Taxation Assessing Institution..	28
Section 1	To Perfect the Substantive Part.....	28
Section 2	To Perfect the Procedural Part.....	31
Section 3	To Perfect the Remedy Part.....	33
Conclusion.....		36
Bibliography.....		38

引 言

税收核定制度在诸多国家的税收征管体系中都极具重要性, 在我国的税收实务中税收核定也得到了广泛运用。但我国无论是在立法实践上还是理论研究上, 都未对税收核定给予足够的重视。目前关于税收核定制度的研究成果屈指可数, 税收核定制度的内涵及其法律地位一直没有得以明确, 既有的关于税收核定的法律法规也较为零散, 不成体系, 进而导致税务实践当中税务机关的行为无法得到有效规范, 纳税人的权益也无法获得充分保障。比如, 最高人民法院提审“广州德发公司案”, 此案作为 2015 年新行政诉讼法实施以来第一个被最高人民法院提审的案件, 其所暴露的问题正是目前我国税收核定制度所存在的诸多缺陷, 其中具体反映了有关税收核定适用情形的相关规定过于笼统, 缺乏具体标准、税务机关进行税收核定缺乏程序性约束以及纳税人权利救济存在不足。因此, 研究如何完善我国的税收核定制度, 既有理论意义也有现实意义。

目前如何界定税收核定的概念尚未形成统一的观点, 较多观点是将税收核定与核定征收以及推定课税的概念等量齐观, 我国目前的立法实践事实上也是将税收核定等同于推定课税, 但是这经不起理论分析的考验而且也不符合国际上通行的做法。因此, 本文在综合比较已有的税收核定概念的基础上, 从制度分析以及字义解释两个角度厘清税收核定与核定征收以及推定课税这两个概念的关系, 明确本文所讨论的税收核定是指税务机关确定纳税人纳税义务具体内容的一种方式, 它应作为税款征收程序的前置程序, 基于此本文再进一步探讨如何从整体上修改我国的《税收征收管理法》。

当前税收核定制度发展较好的国家主要有德国、日本以及美国, 德国是以税收核定制度作为主要的税额确定方式, 可以说纳税人纳税义务的确定大多数情况下是取决于税务机关的决定; 而美国与日本的税收核定制度则是作为纳税申报的补充形式而存在, 这与我国的情况相一致, 我国现行税收征管体系也是将纳税申报作为主要的税额确定方式, 而税收核定只是在特定情形下才适用。另外, 由于本文对税收核定概念的界定采用广义化解释, 明确了推定课税只是属于税收核定的一种方式, 这一点也与日本的做法比较相似。因此, 出于有效约束税务机关行

使税收核定权的行为以及充分保障纳税人的合法权益等方面的考虑,本文主要以日本与美国的税收核定制度作为借鉴对象,并在总结日本与美国的税收核定制度当中比较成功的经验的基础上,为系统完善我国的税收核定制度提供相关建议。

第一章 税收核定制度的概述

税收核定是指在法律规定的某些特殊情况下,税务机关依据直接资料或者间接资料而对纳税人的应纳税额进行核定的一种税额确定方式。但是实际上我国目前关于税收核定概念的探讨并未形成一致的观点,这是因为存在两个方面的争议,第一个方面是关于税收核定与核定征收的关系问题,第二个方面是有关税收核定与推定课税的关系问题。故而想要充分了解税收核定的概念,应该先解决上述的两个争议。

第一节 税收核定的概念及其特征

一、税收核定的概念

(一) 税收核定与核定征收的关系

与其他国家较为完善的税收征管制度相比,我国现行的税收征管制度尚不成熟完善,其中存在的一个重大不足就在于没有明确提出“税额确定”的概念,没有将税额确定行为与税款征收行为相分离。通说认为税额确定制度包括纳税申报与税收核定这两个部分,虽然我国的《税收征收管理法》有对纳税申报作专章的规定,但是并没有对税收核定作单独的规定,而是直接用税款征收覆盖了税收核定的内容。所以在我国既有的税收征管体系中,税收核定属于税款征收程序的内容,而且在现行法律法规中也没有出现“税收核定”一词,反而是“核定征收”这一词更符合我国的实际情况。因此,就已有的有关税收核定概念的观点来看,主要存在两种类型,一种是从理论层面入手并在借鉴其他国家的概念的基础上将税收核定界定为一种税款确定行为而并非税款征收行为,如有的学者认为,“税收核定是指税务机关确定纳税人纳税义务的具体内容。”^①另一种则是从现行立法角度出发将税收核定归类为税款征收行为,如有的学者认为,“税收核定,是指当纳税人的账簿记录不符合要求,不能作为税务机关确定其应纳税额的基础的情

^① 刘剑文,熊伟.财政税收法(第六版)[M].北京:法律出版社,2015.411.

况出现时，纳税人的应纳税额由税务机关进行核定的一种征税方法。”^①

但是事实上，在整个税收征管制度中，税额确定制度应占据核心地位，其影响着税收征管制度中的其他内容，甚至可以说，应纳税额的确定程序是其他税收征管程序的基础，其他的程序都围绕应纳税额的确定程序而展开。^②也因为税额确定在税收程序中的核心地位，因此税收的确定程序应当具有独立的地位。^③基于以上这两个观点，显然应该明确区分税收核定与核定征收这两个概念。

（二）税收核定与推定课税的关系

就目前已有的有关税收核定的研究来看，有不少是将税收核定概念等同于推定课税概念的，而关于推定课税的概念界定又分为两种理解，一种理解是从制度说的角度出发，即在将税收核定与推定课税完全等同的基础上，认为推定课税作为纳税申报的补充，与纳税申报共同构成了税额确定制度。另一种理解则是从方法说的角度出发认为推定课税是税收核定的唯一方法，自然就会对税收核定和推定课税这两个概念产生混淆，而基于这种理解所产生的推定课税的概念，多是包含确定税额的具体方法。诸如有的学者认为，“推计课税是征税机关认定课税事实的一种方法，具体是指征税机关基于各种间接资料，认定纳税人课税要件所依据的事实，从而作出征税决定。”^④有的学者认为，“推计课税是指，征税机关使用各种间接资料认定课税事实，从而作出课税处分，该认定方法较为特殊，其适用必须有特别的正当理由。”^⑤也有学者认为，“推定课税是指当纳税人申报不实，或者，税务机关无法获取纳税人准确的课税资料时，税务机关依法对纳税人的税基进行推定并据以课税的一种征税方法。”^⑥

鉴于通说是将税收核定视为税额确定制度的一部分，所以就回归到税额确定制度的框架内来对上述两个理解作分析。首先，大多数国家或地区的税额确定制度都是将纳税申报作为主要方式，而纳税申报主要是适用于纳税人本身具有

^① 刘兵. 税务执法程序的风险控制[M]. 北京：法律出版社，2009. 85.

^② 刘剑文. 税法专题研究（第3版）[M]. 北京：北京大学出版社，2015. 323.

^③ 李大庆. 财税体制科学化与税收程序契约化的法律路径——兼评我国《税收征管法》的修改[J]. 税务研究，2014，(16)：51-54.

^④ 施正文. 税收程序法论——监控征税权运行的法理与立法研究[M]. 北京：北京大学出版社，2003. 68.

^⑤ 陈清秀. 税法总论[M]. 台北：元照出版公司，2012. 542-545.

^⑥ 胡俊坤. 推定课税制度的理论解析——《中国推定课税制度检讨》系列之一[J]. 广西财经学院学报，2006，(5)：14.

申报义务而且纳税人具有较高的税法遵从度愿意去主动申报的情况,但是由于纳税人自行申报可能存在瑕疵或者纳税人本身不存在申报义务以及纳税人虽负有纳税申报的义务但不愿意申报等情况的存在,这就导致纳税人的纳税申报不能作为税务机关确定纳税人应纳税额的唯一方式。这样一来,如若纳税人没有申报或者申报不实,就导致税务机关没有直接可靠的资料来确定税额,这时只能采用推定的方法,但是有些时候税务机关虽然无法从纳税人处获得准确资料,却可以通过其他渠道获取,所以依然有可能依据准确资料确定税额。由此可见,作为纳税申报的补充方式既可能基于直接资料,也可能基于间接资料。其次,根据字义来看,税收核定中包含“核”与“定”,“核”即有“核实”、“审核”之意,而“定”是放置在“税收”这个词的后面,固然应作“推定”与“评定”理解,如此看来,推定课税显然应该包含于税收核定。然后,再结合上述方法说层面所理解的有关推定课税的概念来看,推定课税具体是指税务机关依据各种间接资料来确定纳税人应纳税额的一种方法,可见,推定课税其实是税收核定的一种方式。

综上所述,从制度说层面理解,税收核定是作为纳税申报的补充方式,与纳税申报共同构成了税额确定制度,而从方法说角度来看,税收核定既可能基于准确可靠的直接资料,也可能是基于间接资料,所以基于间接资料的推定课税只是税收核定的一种方式。

二、税收核定的特征

虽然我国目前对于税收核定的概念界定存在分歧,难以达成统一的观点,但是对于税收核定的特征问题,现已有的观点基本上是大同小异的,具体归纳如下:

(一) 条件性

税收核定与纳税申报共同构成了税额确定制度,但是税收核定只是纳税申报的补充形式,只有当税务机关无法通过纳税申报准确确定纳税人的应纳税额的时候,即只有当负有纳税申报义务的纳税人不履行申报义务或者履行申报义务存在瑕疵以及面对不负有申报义务的纳税人时,税务机关才可以通过税收核定的方式确定应纳税额。由此可见,税收核定是只有在特定情形下才可以适用的。

(二) 自由裁量性

税收核定中的推定课税就是指税务机关依据间接资料推定应纳税额,间接资

料本身并不具备高度的相关性与准确性,税务机关根据这些间接资料推定出纳税人的课税事实具有一定的自由裁量性,而且选择何种推定方法来对这些资料进行推算也具有一定的自由裁量性,所以税务机关据此所作的推定课税,无论是对事实认定还是对推定方法的选择上都具有明显的自由裁量性。^①而且由于税收核定只适用于特殊情形,这具有明显的条件性,这与税务人员的主观判断又是密切相关的。^②

（三）目的性

之所以要将税收核定作为纳税申报的补充方式加以规定,其根本目的,从国家层面而言是为了有效防止税款流失,保证税收的及时入库;从社会角度来说就是为了实现税收的公平与正义。如果税收核定在某些情形下反而使得国家税款流失,或者是破坏了税收执法的公平与正义,无法实现它的根本目的,那么税务机关就不应该使用税收核定这种方式确定税额,或者税务机关应该对税收核定加以改善,确保可以实现上述目的。

（四）法定性

基于税收法定主义,以及税收法定主义在税额确定制度中的具体体现,必须由法律明确规定税收核定的权力主体、适用条件、法律效力、适用方法以及适用程序等等,税收核定权的具体范围也应由法律明确规定,税务机关的行使税收核定权必须严格限制在法律允许的范围内,并且还要受到严格的约束。

第二节 税收核定的法律性质及法律效力

一、税收核定的法律性质

税收核定实际上与纳税人纳税义务的成立与否存在密切的联系,据此涉及两种理论,一种是税收权力关系理论,另一种是税收债务关系理论。基于这两种不同的理论,对于如何界定税收核定的法律性质就会产生不同的理解。

税收权力关系理论是由 Otto Mayer 为代表的德国传统行政法学派所提出,

^① 杨晓萍. 论推定课税的制度完善 (硕士学位论文) [D]. 长春: 吉林大学, 2009.4-5.

^② 胡俊坤. 推定课税制度的理论解析——《中国推定课税制度检讨》系列之一[J]. 广西财经学院学报, 2006, (5): 15.

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕